

Audience publique du 19 janvier 2011

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27016 du rôle et déposée le 18 juin 2010 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à L-..., portant introduction d'un recours non qualifié à l'encontre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 mars 2010 ayant rejeté comme non fondées ses réclamations dirigées contre les décisions de refus d'une imposition par voie d'assiette pour les années 2005, 2006 et 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 septembre 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie.

A la suite du dépôt de ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2005 à 2007 en date du 20 juillet 2009, Monsieur ... fut informé, par une lettre datée du même jour, par le bureau d'imposition ..., qui se fonda sur le paragraphe 153 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », qu'« *un décompte ne peut se faire à cause de dépassement de délai* ».

Contre cette décision, Monsieur ... introduisit le 15 septembre 2009 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Par une décision n° ... du 22 mars 2010, le directeur refusa de faire droit à la réclamation au terme de la motivation suivante :

« Vu la requête introduite le 15 septembre 2009 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre les décisions de refus d'une imposition par voie d'assiette pour les années 2005, 2006 et 2007, toutes émises le 20 juillet 2009 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 AO ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé aux impositions par voie d'assiette au motif d'une remise tardive des déclarations ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle) ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle) ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant a introduit des déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2005, 2006 et 2007 en date du 20 juillet 2009 afin de faire valoir des pertes de location et des dépenses spéciales engendrant une restitution de retenue sur traitements et salaires ;

Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1^{er} de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), à imposition par voie d'assiette dans cinq différentes hypothèses de dépassement de limites de revenu ;

qu'en l'espèce, il n'a même pas été allégué qu'une de ces limites légales aurait été dépassée ;

qu'il en est de même des hypothèses d'imposition par voie d'assiette visées aux alinéas 2 et 3 de l'article 153 L.I.R.;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R., sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1^{er} à 3 du même article y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 3 et alinéa 2 L.I.R. ou à l'article 152 L.I.R., ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source ;

Considérant encore qu'en l'espèce, le réclamant a introduit des déclarations d'impôt aux fins de faire valoir des pertes de location subies au cours des années litigieuses (2006 et 2007); qu'une telle demande ne peut conduire, dans le chef du demandeur, qu'à un remboursement de retenues à la source et ne saurait déclencher une imposition en défaveur;

que la demande visée à l'article 153 alinéa 4 L.I.R. constitue dès lors une demande en restitution d'impôts ;

Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit ;

Considérant qu'en l'espèce les demandes en restitution, entrées le 20 juillet 2009 et datées au 27 juin 2009, n'ont donc pas été introduites dans le délai précité, lequel a expiré le 31 décembre 2006 pour l'année d'imposition 2005, le 31 décembre 2007 pour l'année 2006 et le 31 décembre 2008 pour l'année d'imposition 2007 ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 juin 2010, Monsieur ... a introduit un recours contentieux contre cette décision.

La requête introductive d'instance ne spécifiant pas si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre, d'après les données de l'espèce, que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.

Etant donné qu'en vertu des dispositions combinées du paragraphe 228 AO, auquel renvoie le paragraphe 235 (5) AO mentionnant les bulletins concernant des demandes de restitution d'impôts (« *Bescheide über Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen* »), et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, un recours de pleine juridiction est prévu contre les décisions du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre la décision du bureau d'imposition refusant de procéder à une imposition par voie d'assiette, le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation ainsi introduit.

Le recours ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur expose qu'après avoir été informé en janvier 2009 par des agents de l'administration des Contributions directes sur la possibilité de déclarer ses revenus pour trois années fiscales rétroactivement lors de la première déclaration et après s'être vu adresser les formulaires pour les déclarations d'impôt des années 2005, 2006 et 2007, il aurait déposé sa déclaration d'impôt pour l'année 2008, ainsi que celles pour les années 2005 à 2007, mais se serait vu opposer un refus en ce qui concerne ces dernières déclarations. Il s'interroge ainsi sur les raisons de ce refus de prendre en considération les déclarations d'impôt pour les années 2005 à 2007 et sur le changement de position de la part de l'administration fiscale, alors qu'avant le mois d'avril 2009, l'administration fiscale aurait accepté de déroger à la loi fiscale en prenant en compte les déclarations d'impôt pour trois années fiscales.

Il fait ensuite valoir que comme d'autres personnes auraient pu bénéficier de cette exception, il serait victime d'une rupture d'égalité de traitement.

En conclusion, le demandeur sollicite la prise en compte de ses déclarations d'impôt pour les années 2005 à 2007, sinon d'être dédommagé du préjudice moral ainsi que de la perte de temps subis en raison de la préparation des déclarations d'impôt.

Le délégué du gouvernement rétorque que ce serait à bon droit que le directeur a considéré l'introduction par le demandeur de ses déclarations d'impôt comme une demande en restitution d'impôts, laquelle aurait été introduite tardivement au vu des délais légaux prévus en la matière. Quant au moyen tiré d'une éventuelle discrimination, le représentant étatique fait valoir que même si d'autres contribuables avaient pu bénéficier d'un traitement plus favorable, ce qu'il conteste, le demandeur ne serait pas fondé à en tirer un quelconque droit à son profit.

Il est constant en l'espèce que le 20 juillet 2009, le demandeur a déposé auprès du bureau d'imposition ... les déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2005, 2006 et 2007 afin de demander une imposition par voie d'assiette en vue de la prise en considération de pertes de location et de dépenses spéciales.

Il n'est également pas contesté que le demandeur n'est pas soumis à une imposition par voie d'assiette dans la mesure où il ne tombe sous aucune des hypothèses visées aux alinéas 1^{er} à 3 de l'article 153 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.).

Aux termes de l'article 153 (4) L.I.R., le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1^{er} à 3 du même article y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération entre autres de pertes provenant d'une catégorie de revenus autres que celles ayant subi la retenue à la source. Il obtiendra ainsi le remboursement d'une partie de l'impôt payé par la voie de la retenue à la source sur les traitements et salaires qui dépasse la cote d'impôt sur le revenu calculée en fonction du revenu imposable qui est inférieur au traitement en raison de la compensation des pertes avec des revenus positifs.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a retenu que le dépôt par le demandeur des déclarations d'impôt pour les années 2005 à 2007 valait demande en restitution d'impôts, telle que visée à l'article 153 (4) L.I.R.

Aux termes du paragraphe 153 AO, la demande en restitution telle que prévue par l'article 153 (4) L.I.R. doit être introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit à restitution.

En l'espèce, les faits qui donnent lieu au droit à restitution du trop-payé d'impôts sont survenus respectivement en 2005, 2006 et 2007. Il s'ensuit que, conformément au paragraphe 153 AO, précité, le délai pour introduire la demande en restitution d'impôts a expiré le 31 décembre 2006 pour l'année d'imposition 2005, le 31 décembre 2007 pour l'année d'imposition 2006 et le 31 décembre 2008 pour l'année d'imposition 2007.

Il ressort des éléments non contestés du dossier fiscal que les déclarations d'impôt valant demande en restitution d'impôts pour les années 2005 à 2007 ont été déposées auprès du bureau d'imposition ... le 20 juillet 2009, partant en dehors du délai prévisé pour formuler la demande en restitution d'impôts.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a considéré que les demandes en restitution d'impôts ont été introduites tardivement.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'argumentation du demandeur, selon laquelle une pratique administrative consistant à accepter de prendre en compte les déclarations d'impôt pour trois années au maximum aurait existé jusqu'au mois d'avril 2009.

En effet, même à supposer l'existence d'une telle pratique, laquelle reste à l'état de simple allégation, il y a lieu de rappeler que le principe de la légalité matérielle de l'impôt exige dans chaque cas d'imposition un examen de la situation de droit et de fait et que tant l'égalité de traitement des contribuables que le principe général du droit de la confiance légitime ne peuvent jouer que dans les strictes limites de la légalité (cf. trib. adm. 3 mai 2000, n° 7340 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 9).

Ainsi, une pratique différente adoptée antérieurement par l'administration à l'égard d'autres contribuables qui n'est pas conforme à la loi ne peut pas utilement être invoquée pour exiger que l'administration maintienne cette pratique. Le demandeur ne saurait dès lors se prévaloir d'une prétendue pratique administrative pour en déduire un droit à son profit à obtenir la réformation de la décision litigieuse afin de voir prendre en compte ses déclarations d'impôt lesquelles ont été déposées tardivement.

Les moyens tirés de l'existence d'une pratique administrative antérieure et d'une violation du principe d'égalité de traitement devant les charges publiques sont partant à rejeter comme non fondés.

Quant à la demande tendant à se voir dédommager du préjudice moral ainsi que de la perte de temps subis en relation avec l'établissement des déclarations de l'impôt sur le revenu, celle-ci est à rejeter, étant donné qu'une demande en réparation d'un dommage quel qu'il soit, a toujours un objet civil. Or, en vertu de l'article 84 de la Constitution, les tribunaux judiciaires sont exclusivement compétents pour connaître des demandes ayant pour objet des droits civils, de sorte que les juridictions administratives ne sont pas compétentes pour connaître d'une demande en allocation de dommages et intérêts.

Le demandeur n'ayant pas invoqué d'autres moyens en cause, le recours est partant à rejeter comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié, partant en déboute ;

se déclare incompétent pour connaître de la demande en allocation de dommages et intérêts présentée par le demandeur ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 19 janvier 2011 par le juge Annick Braun déléguée à cette fin,
en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 21.01.2011
Le Greffier du Tribunal administratif